

GZ. RV/1939-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck betreffend Einkommensteuer 1999, Arbeitnehmerveranlagung, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Gutschrift von bisher 674,04 € (9.275,00 ATS) auf 895,69 € (12.325,00 ATS) erhöht wird.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	1.127.987,00 ATS	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	454.993,90 ATS -467.319,30 ATS
gerundet				12.325,00 S
ergibt folgende festgesetzte Gutschrift				895,69 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als leitender Angestellter einer D-Kette. Sein Dienstort ist der Sitz des Unternehmens in W-H in S. Laut einem Schreiben der D-Kette vom 12.11.2001 ist der Bw. seit 1995 Regionalverantwortlicher und Expansionsleiter. Als Regionalverantwortlicher umfasst das Reisegebiet des Bw. N und W. Das Reisegebiet als Expansionsleiter umfasst ganz Österreich.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 1999 beantragte der Bw. die Anerkennung von Werbungskosten und zwar von Tages- und Nächtigungsgeldern für beruflich veranlasste Reisen. Eine Aufstellung mit den Reisezielen und der Reisedauer für das Jahr 1999 wurde vorgelegt. Es wurden als Werbungskosten Reisekosten im Betrag von ATS 63.141,00 und Telefonkosten im Betrag von ATS 5.254,00, zusammen ATS 68.395,00, beantragt.

Mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 20.04.2001 anerkannte das Finanzamt Tagesgelder in Höhe von ATS 45.621,00 und die Telefonkosten von ATS 5.254,00, zusammen ATS 50.875,00. Hinsichtlich der Abweichung vom Antrag wurde auf die vorjährige Begründung verwiesen.

Gegen den oben näher bezeichneten Bescheid erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung: Es könne aus dem Bescheid nicht nachvollzogen werden, welche Reisekosten gekürzt worden sind. Die Zusammenziehung der politischen Bezirke W, Ho, M, Ko, Kl, T und L/Th zu einem einzigen Mittelpunkt der Tätigkeit sei rechtswidrig, da bestenfalls so viele Mittelpunkte der Tätigkeit angenommen werden könnten, als einzelne politische Gemeinden und W-Bezirke bereist würden. Es könne auch keine Rede von regelmäßig wiederkehrenden Tätigkeiten in den einzelnen politischen Bezirken und W-Bezirken sein.

Am 03.10.2001 wurde vom Finanzamt ein Vorhalt an den Bw. versandt, in dem diverse Fragen betreffend allfälliger Ersätze des Arbeitsgebers, betreffend der Nächtigungskosten etc. gestellt wurden.

Mit der Vorhaltsbeantwortung wurden vom Bw. diverse Hotelrechnungen etc. vorgelegt und gleichzeitig erklärt, dass keinerlei Tagesgelder zur Abrechnung beim Dienstgeber gebracht worden wären. Aus diesen Hotelrechnungen ist aber ersichtlich, dass teilweise Abendessen o.ä. sehr wohl vom Arbeitgeber ersetzt wurden.

Am 17.01.2002 erging ein neuerlicher Vorhalt des Finanzamtes unter Übersendung einer Kopie mit den vom Finanzamt gestrichenen Reisekosten, Fragen zu den Neueröffnungen in den W-Bezirken, zu den Nächtigungen in W und mit der Frage, welcher Verpflegungsaufwand für welche Reisen vom Arbeitgeber ersetzt wurden.

Mit Vorhalt vom 19.02.2002 wurde der Vorhalt vom 17.01.2002 als hinfällig erklärt und nur einige wenige Fragen z.B. zur Unterkunft in W und zu den Ersätzen des Arbeitgebers in den Spesenabrechnungen (bezeichnet als zB Restaurant, Verpflegung aus Beherbergung, Restaurantkonsumation, Tagungspauschale mit/ohne Abendessen etc.) gestellt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2002 verweist der Bw. nochmals auf seine Berufsbegründung, dass W nicht sein ständiger Arbeitsplatz sei. Weiters führt er aus, dass in W vom Arbeitgeber keine Unterkunft zur Verfügung gestellt werde und er selbst in W auch keine Wohnung angemietet habe. Aus Versehen habe er bei den Tagesgeldern Spesenersätze des Arbeitgebers in Höhe von insgesamt ATS 3.780,00 nicht abgezogen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 07.06.2002 wurden die anerkannten Werbungskosten von 50.875,00 ATS um die Ersätze des Arbeitgebers auf ATS 47.095,00 gekürzt.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung erhob der Bw. Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz mit der Begründung, dass zwar mit der VwGH Entscheidung vom 19.3.2002, 99/14/0317 das gesamte Ortsgebiet von W als einheitlichen Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen ist, aber er die Tagesgelder, die vom Finanzamt für Reisen außerhalb von W in Orte in N in Höhe von ATS 6.120,00 gestrichen wurden, sehr wohl beantragte.

Mit Vorlageantrag vom 30.08.2002 legte das Finanzamt die Berufung vor und beantragte die Abweisung iS der ergangenen Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung: Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 19.3.2002, 99/14/0317 erklärt, dass die umliegenden Gemeinden von W und somit die Fahrten dorthin ein einheitliches wieder-

kehrendes Gebiet darstellen und keine Reisen seien. Die beantragten Taggelder für die Reisen nach W können daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, welche Reisekosten in Orte außerhalb von W anzuerkennen sind, wenn der Bw. wiederkehrend, aber teilweise in Zusammenhang mit Fahrten von oder nach W, Fahrten nach N durchgeführt hat und ab wann in W ein zweiter Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. entsteht.

Aus dem Sachverhalt geht hervor, dass der Bw. nur bei manchen Reisen einen Ersatz des Arbeitgebers für die Nächtigung und teilweise für die Verpflegung erhalten hat. Der erste Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. ist W-H in S, der Sitz der D-Kette.

Der Bw. hat in einer Vorhaltsbeantwortung vom 08.04.2002 zur Arbeitnehmerveranlagung 2000 erklärt, dass er selbst in W keine Wohnung angemietet hat. Er nächtigt bei seiner Mutter in W und leistet unterschiedlich hohe Kostenbeiträge für Frühstück sowie Aufwandsentschädigungen.

Für die Arbeitnehmerveranlagung 1997 hat der Bw. eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde eingebbracht, die mit VwGH-Erkenntnis vom 19.3.2002, 99/14/0317 entschieden wurde. Der VwGH bestätigte darin, dass das gesamte Ortsgebiet von Wien als einheitlicher Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen ist. Der Bescheid für das Jahr 1997 wurde aber wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, da die belangte Behörde W und die umliegenden Gemeinden in N als einheitliches Einsatzgebiet angesehen hatte, das der Bw. in den Jahren **vor** dem Streitjahr regelmäßig besucht habe. Dies ließe sich aber nicht auf nachvollziehbare Ermittlungen zurückführen.

Gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde II. Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die I. Instanz – dies liegt hier nicht vor) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage.

Gemäß § 16 Abs.1 Z 9 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind Reisekosten bei ausschließlich **beruflich veranlassten Reisen** ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Vergütungen des Dienstgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 26 Z 4 b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360,00 ATS = 26,16 € (erst ab dem Jahr 2002 Euro 26,40 laut BGBl I 2001/59) pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. **Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu**, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Gemäß § 26 Z 4 d EStG 1988 können Tagesgelder für Auslandsdienstreisen mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden. Bei Auslandsreisen muss eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegen. Danach steht für eine Reisedauer von mehr als 5 bis höchstens 8 Stunden ein Drittel, bei einer Reisedauer von mehr als 8 bis höchstens 12 Stunden zwei Drittel und für mehr als 12 Stunden bis 24 Stunden der volle Auslandsreisesatz zu.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden (Z 2 lit.c). Zu den nach § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener Verpflegungsmehraufwand, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen (VwGH vom 5.10.1994, Zl. 92/15/0225).

Eine **Reise** i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über eine bestimmte Distanz hinaus vom örtlichen Nahebereich) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird, **solange der aufgesuchte Ort oder das aufgesuchte Gebiet nicht ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt geworden ist**. Für eine Reise muss die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit zumindest etwa 25 km betragen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; vgl. Hofstätter – Reichel, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, Tz 2) und bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden, bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden gegeben sein.

Die Begründung eines **weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit** ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort oder auf ein mehrere Orte um-

fassendes Einsatzgebiet oder Zielgebiet durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Eine Differenzierung erfolgt zwischen der Bereisung eines Einsatzortes und eines Einsatzgebietes über einen längeren Zeitraum.

Zum Begriff **anderer Einsatzort** und längerer Zeitraum: Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt. Wird an einem Einsatzort dadurch ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder bei **durchgehender Tätigkeit** oder bei **Regelmäßigkeit** nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage zu. Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz an diesem Einsatzort erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird an einem Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen bei **unregelmäßig wiederkehrender Tätigkeit** Tagesgelder für insgesamt fünfzehn Tage **pro Kalenderjahr** zu (VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 20.4.1999, 98/14/0156).

Zum Begriff **Einsatz- bzw. Zielgebiet** und längerer Zeitraum: Wird in einem Einsatzgebiet oder einem Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen **bei regelmäßiger Bereisung** Tagesgelder nur für eine jeweilige Anfangsphase für fünf Tage pro Kalenderjahr zu (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Würde innerhalb von 6 Kalendermonaten kein weiterer Einsatz in diesem Einsatzgebiet erfolgen, wäre mit der Berechnung der Anfangsphase von 5 Tagen neu zu beginnen. Wird in einem Einsatzgebiet oder Zielgebiet ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen **bei unregelmäßigen, aber wiederkehrenden Reisen** Tagesgelder für eine jeweilige Anfangsphase für fünfzehn Tage insgesamt **pro Kalenderjahr** zu.

Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes gelten wieder die oben angeführten allgemeinen Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit je nach Einsatzort oder Einsatzgebiet.

Erstreckt sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet wie z.B. auf ein ganzes Bundesland, so liegt kein Einsatzgebiet vor und die Reisen sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

Das Entstehen von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 **nicht abzugsfähigen** (üb-

lichen) Verpflegungsaufwendungen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Diese die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort i.d.R. nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Daher ist bei längeren oder wiederkehrenden Aufenthalten an einem Einsatzort oder in einem Einsatz- oder Zielgebiet in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis über die Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Dahinter steht die Überlegung, dass es der längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Der Begriff der "beruflich veranlassten Reise" iSd des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist mit den Begriffsmerkmalen einer "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht identisch. Der Begriff der Dienstreise hat – wie oben bereits dargelegt - vor allem für **das Ausmaß** des Tagesgeldes Bedeutung. Leistet der Arbeitgeber – wie hier im gegenständlichen Sachverhalt beim Bw. – **keine** Zahlungen, muss der Arbeitnehmer somit allfällige Ausgaben aus Anlass einer Dienstreise selbst tragen, dann können diese Beträge nicht als Werbungskosten einer "Dienstreise", sondern nur als **Werbungskosten einer "Reise"** geltend gemacht werden, wenn sie die Voraussetzungen für eine Reise erfüllen. Für Werbungskosten einer "Reise" kann niemals eine Abrechnung der Tagesgebühren nach Kalendertagen erfolgen, sondern die volle Tagesgebühr gilt für 24 Stunden. Eine Abrechnung der Tagesgelder nach Kalendertagen würde sowohl eine entsprechende lohngestaltende Vorschrift, als auch eine gesonderte Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer mit der ausschließlichen Zweckbestimmung, dem Arbeitnehmer Reisekosten zu ersetzen, voraussetzen (VwGH 22.9.1992, 92/14/0069). Dies liegt hier nicht vor, sodass der Gesetzestext im dritten Satz des § 26 Abs. 4 b betreffend das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift und einer Abrechnung der Tagesgebühren nach Kalendertagen nicht zur Anwendung kommen kann.

Auf Grund der vom Bw. vorgelegten Anträge zur Geltendmachung von Werbungskosten für das Jahr 1999 ist auszuführen:

Zu den Tagesgeldern und Nächtigungsgeldern im Inland:

Das volle Tagesgeld steht bei beruflich veranlassten Reisen iS des § 16 Abs. 1 Z 9 für 24 Stunden zu und nicht für Kalendertage: Der Bw. hat in seiner Reisekostenaufstellung das Tagesgeld unrichtigerweise nach Kalendertagen dh von Reisebeginn bis 24:00 Uhr und von 0:00 Uhr bis Reiseende stundenweise abgerechnet. Diese Abrechnung kann – wie oben gerade erläutert - nur dann angewendet werden, wenn der Dienstgeber des Bw. auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift Reisekostenersätze für Dienstreisen abgerechnet nach Kalendertagen an den Bw. auszahlt würde. Im gegenständlichen Sachverhalt kann der Bw. jedoch nur die Werbungskosten für **Reisen iS des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988** geltend machen. Zur Neuberechnung siehe Beilage 1 bis 6; z.B. Beilage 1 – Beispiel: die Reise vom 7. 1. und 8.1.1999 hat am 7.1. um 8:00 Uhr begonnen und dauerte bis 8.1.1999 um 19:00 Uhr. Das volle Tagesgeld von ATS 360,00 steht von 7.1. von 8:00 Uhr bis 8.1. wieder 8:00 Uhr d.h. für 24 Stunden zu. Ab 8.1. von 8:00 Uhr bis 19:00 Uhr ist der zweite Reisetag zu berechnen. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass W noch nicht zweiter Mittelpunkt der Tätigkeit ist.

Einsatz- oder Zielgebiet als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit:

Der Bw. hält sich im Jahr 1999 in W 54-mal auf. Seine Reisetätigkeit nach W findet unregelmäßig, aber wiederkehrend von 1- bis 7-mal pro Monat statt. Die Tätigkeit des Bw. als Regionalverantwortlicher für W bringt es mit sich, dass er sich wiederkehrend, aber nicht regelmäßig in W aufhalten muss und aufhält; siehe Beilagen. Die Häufigkeit der Reisen nach W erreicht ein Ausmaß der Vertrautheit mit den örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten, dass der Bw. ab dem 16. Reisetag nach W einen zweiten Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet. Wenn ein Dienstnehmer in einem Einsatzgebiet über einen längeren Zeitraum wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig wird und eine Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr überschritten wird, entfällt der Verpflegungsmehraufwand. Nach Ablauf dieses 15 tägigen Zeitraumes befindet sich der Bw. nämlich in der gleichen Lage wie ein Dienstnehmer, der nicht auf Reise ist, sich aber außerhalb seines Haushaltes verpflegen muss (VwGH 20.4.1999, 98/14/0156) und dessen Aufwendungen dafür als Teil der Kosten der Lebensführung **nicht abzugsfähig** sind. Es waren daher alle Reisen ab dem 16.Tag nach W aus der Reisekostenaufstellung auszuscheiden mit Ausnahme der Fahrten nach N. Auf Grund der laufenden Veränderungen bei den Gastronomiebetrieben (Schließen von Lokalen, Änderungen bei den Sperrtagen etc.) steht dem Bw. diese Anfangsphase von 15 Tagen für Fahrten nach W in jedem Kalenderjahr zu.

Weiters erstreckt sich der berufliche Aufgabenbereich des Bw. als Regionalverantwortlicher auch auf ganz N und als Expansionsleiter auf ganz Österreich. Die unregelmäßigen Fahrten 1999 in die Bezirke nach N erreichen in die einzelnen Orte nicht eine Anfangsphase von 15

Tagen, sodass die Tagesgelder nach den allgemeinen Grundsätzen zu gewähren sind. In den Aufzeichnungen des Bw. fehlt jedoch bei Fahrten nach N und anschließend nach W eine Zeitangabe, wie lange seine Reise nach N gedauert hat und wann er wieder in W eingetroffen ist. **Es kann grundsätzlich nur dieser Zeitraum - ab Begründung eines zweiten Mittelpunktes der Tätigkeit in W - für die stundenweise Berechnung der Tagesgelder für Fahrten nach N herangezogen werden.** Im hier gegenständlichen Fall wurde sowohl aus verwaltungsökonomischen Gründen als auch wegen des bereits fünf Jahre zurückliegenden Zeitraumes auf weitere Erhebungen beim Bw. diesbezüglich verzichtet und die geltend gemachten Tagesgelder zum überwiegenden Teil zur Gänze anerkannt oder in einigen Fällen mit geschätzten Zeitspannen anerkannt. Es wird jedoch darauf hingewiesen, die Zeitaufzeichnungen in den Folgejahren ab 2001 um diese Informationen zur Dauer der einzelnen Reisen zu ergänzen.

Beispiel: die Reise vom 25.1. bis 27.1.1999 hat am 25.1. um 18:00 Uhr begonnen und dauerte bis 27.1. um 18:00 Uhr. Das volle Tagesgeld von ATS 360,00 steht für 25.1. von 18:00 Uhr bis 26.01. wieder 18:00 Uhr und für 27.1. wieder bis 18:00 Uhr zu. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass W noch nicht zweiter Mittelpunkt der Tätigkeit ist. Wäre W bereits zweiter Mittelpunkt müsste von 26.1. in der Früh die Reisezeit nach Sto aufgeschrieben werden und die Reise wäre beendet, wenn der Bw. wieder von Sto in W ankommt. Am 27.1. wäre dann ebenso die Abfahrtszeit von W und die Ankunftszeit in S festzuhalten. Die jeweilige Reisedauer beträgt Hinfahrtszeit, Aufenthaltsdauer und Rückreise- oder Weiterreisezeit.

Ersätze des Dienstgebers für Verpflegungsaufwand in diversen Hotelspesen-abrechnungen: Wenn vom Dienstgeber in den Spesenabrechnungen teilweise auch diverser Verpflegungsaufwand dem Bw. ersetzt wird wie zB für Restaurant, Verpflegung aus Beherbergung, Restaurantkonsumation, Tagungspauschale mit Abendessen etc. dann sind diese Ersätze von den geltend gemachten Tagesgebühren abzuziehen.

Pauschale Nächtigungsgelder: Aus dem Akt geht hervor, dass der Bw. in W teilweise in der Wohnung seiner Mutter genächtigt hat und dafür die pauschale Abgeltung mit ATS 200,00 pro Nächtigung beantragt hat. Grundsätzlich ist zur pauschalen Geltendmachung von Nächtigungsgeldern zu bemerken: Voraussetzung für das Nächtigungsgeld ist, dass Aufwendungen überhaupt anfallen dh dass der Steuerpflichtige derartige Kosten aus eigenem zu tragen hat (VwGH 17.5.1989, 88/13/0091). Daher ist der pauschale Abzug von Nächtigungskosten auch dann nicht zulässig, wenn der Steuerpflichtige zB bei Freunden nächtigt und ein Aufwand dafür nicht anfällt (VwGH 6.2.1990, 89/14/0031) bzw. wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten in vollem Umfang ersetzt. Im hier gegenständlichen Fall wurde sowohl aus

verwaltungsökonomischen Gründen als auch wegen des bereits fünf Jahre zurückliegenden Zeitraumes dem Bw. geglaubt, dass er wie in der Vorhaltsbeantwortung für das Jahr 2000 ausgeführt, seiner Mutter die diversen Aufwendungen ersetzt hat und somit Aufwendungen angefallen sind.

Zu den Tagesgeldern für Auslandsdienstreisen: Für Auslandsdienstreisen können Tagesgelder mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden (§ 26 Z 4 lit d EStG 1988). Die Aliquotierung erfolgt nach § 17 Reisegebührenvorschrift (RGV). Es wurden bei den Auslandsreisen jeweils die Höchstsätze bei den Tagesgeldern für das jeweilige Land berücksichtigt.

Das vom Finanzamt im gegenständlichen Fall in der Berufungsvorentscheidung zitierte VwGH-Erkenntnis vom 19.03.2002, 99/14/0317 hat textlich nicht den vom Finanzamt als Begründung angegebenen Inhalt. Eine wortwörtliche Interpretation des VwGH-Erkenntnisses nur bezogen auf den Ort Ho widerspricht den sonstigen zu den Reisekosten ergangenen VwGH-Erkenntnissen. Auch wenn der Bw. in N sehr oft dieselben Orte bereist, so ist bei jedem dieser Orte zu prüfen, ob ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. in einem Jahr entstanden ist. Im Jahr 1999 erreichen diese Reisen in Orte nach N kein Ausmaß, das diese Orte zu weiteren Mittelpunkten der Tätigkeit des Bw. machen würde.

Auf die Darstellung aller Reisebewegungen in den Beilagen 1 – 6 wird hingewiesen. Die Beilagen stellen einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung dar.

Es werden insgesamt nach Abzug des Ersatzes des Dienstgebers Werbungskosten in Höhe von 51.743,00 ATS an Tagesgeldern und 5.254,00 an Telefonkosten, insgesamt 56.997,00 ATS, anerkannt.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu den Sonderausgaben nach § 18 EStG 1988 ist auszuführen, dass ihr Gesamtbetrag der Einkünfte ATS 700.000,00 übersteigt, sodass die Topfsonderausgaben nicht mehr berücksichtigt werden können.

Beilage: 1 bis 6 Berechnungsblätter für die Tages- und Nächtigungsgelder für das Jahr 1999,
1 Berechnungsblatt Einkommensteuer in ATS und Euro

Linz, 29. Juni 2004